

# 经济后果观与美国会计准则的制定

厦门大学会计系 陈 华

会计准则一度被视为“检验实务的标准和未来实务改良的指针”,但这种对会计准则体系的刻意追求,却忽视了外部因素对会计准则制定的影响,以及对会计准则制定过程的审视。会计准则的经济后果观则为人们认识会计准则开辟了新视角。

## 一、经济后果观与美国会计准则的制定

在美国会计准则制定的历史上,曾数次由于利益方的反对而使会计准则难以实施。一个明显例子就是关于外汇折算会计的争论。1975年财务会计准则委员会(FASB)颁布了财务会计准则第8号公告(SFAS8),要求跨国企业的外汇折算采用时态法,且折算利得或损失计入当期损益。该准则一经颁布,立即成为众矢之的,其中反应最强烈的要数企业的管理人员,有些企业甚至在报表附注中对SFAS8的理论基础表示怀疑。事实上,单纯从理论角度来看,SFAS8完全符合购买力平价理论和利率平价理论。但使企业管理层最为恼火的是其易变和不可控的外汇折算差额必须进入损益表,这势必影响企业管理层的薪酬计划。同时,波动的会计利润向市场传递的是企业发展不稳定的讯息,从而影响企业在资本市场上对资金的筹集。迫于各方的压力,六年后FASB颁布了SFAS52,规定改用现行汇率法,并将外汇折算差额作为一个单独的项目列入所有者权益,平息了企业管理层的强烈反对。可见,因经济后果观的存在,使理论上更为完善的SFAS8无法实施,而理论基础欠缺的SFAS52却因兼顾了管理层的利益而得到广泛认可。

最有代表性的例子要数对职工认股权的会计处理热火朝天的争论。1992年末至1993年初,FASB逐步在利润表中将股东认股权确认为费用。很多的会计学家也支持这种观点,但是,公司特别是高科技公司的管理人员极力反对这种作法,并直接或间接地通过贸易协会来说服他们在国会中的成员。甚至克林顿也在给国会的信中认为股票期权是“公司有价值的转移”,最好避免这一问题的立法,并说,如果FASB的建议无意中削弱了美国最有希望的高科技行业的竞争力的话,那将是极为不幸的。由于FASB坚持自己的立场,1994年10月,一些参议员提出《1994年会计准则改革法

案》,使得斗争继续升温,该法案要求“在得到证券交易委员会法定成员多数投票赞成”以前,任何FASB的新准则或是对准则的修改都不能生效。这场较量的最后结果是,准则制定者失败了。

## 二、美国准则制定机构考虑经济后果的原因

社会各界之所以关注会计准则的制定,甚至政府的宏观经济政策部门也介入会计准则的制定,可从代理理论的角度进行分析。随着经营权与所有权的分离,现代企业实质上是由与企业有契约关系的各种利益团体组成的。每个团体都存在把其他相关团体的财富转移到自己手中的行为与动机,这就产生了利益冲突。代理关系管理的核心内容涉及种种利益问题,会计信息也不可避免地影响着代理各方的切身利益,会计准则的制定也就成为这种利益斗争的焦点所在,从而表现为一个政治过程。任何一个会计准则的出台,都是各利益集团之间相互博弈的结果。那为什么美国社会越来越坚持会计准则应对其造成的社会、环境和经济后果负责呢?主要有以下原因:

1. 提出讨论的会计问题越来越复杂。很多会计问题由于涉及利益的重新分配,越来越受到既有利益格局的限制,对以报告盈余来评价它们业绩的方式很敏感的公司的决策行为就会受到这一情况的影响,经理们明显不愿意根据新颁布的会计准则改变他们的决策行为。自20世纪60年代中期开始,美国会计原则委员会(APB)和FASB开始着手处理棘手的会计问题,所颁布的一些准则对于收益及其波动程度以及重要的财务比率产生了极大的影响,引发了强烈的不满与争论,这使得准则制定机构无法忽视准备推行的会计处理方法可能引起的经济后果。

2. 会计数据逐渐被认为是国家经济政策控制的一种工具。在这里,会计准则被作为政府推行其宏观经济政策的工具。“联邦政府越来越意识到公司报告的行为性影响及其宏观经济后果……,公司报告准则应当能引导个体经济行为与国家宏观经济目标相一致。”特别是在20世纪70年代,盈余数字在更大程度上和更大范围内被用作控制手段。例如,财政激励手段如投资税款抵免和不同于会计收益的应税收益的重新界定就引

起了关于财务报告的争论。

3. 行为会计、收益平滑理论和决策有用观等学术观点的兴起, 开阔了人们分析问题的思路。行为会计学把研究者和准则制定者的目光转移到会计信息后果的重要性上。收益平滑理论提出了出于管理动机而影响收益计量的观点, 而决策有用观虽然局限在会计信息的使用者方面, 但却改变了会计界集中讨论会计收益真实性的状态, 转而关注财务报告获取者对于会计信息的使用。

4. 公众意识到外部力量可以对会计准则制定产生影响。1960 年以前, 会计期刊上很少有关于会计问题的争论, 人们普遍认为, 会计是企业运作和经营管理中一个不变或至少是稳定的参数。但随着 1962 年关于投资贷项处理方法的变更等, 使得企业经理和其他外部集团开始意识到会计是可以变通的, 是能折中或能妥协的。

### 三、会计准则制定考虑经济后果的利弊分析

有些学者认为, 只有忠实反映的信息才是可靠的。而且, 如果过分考虑“经济后果”更可能使企业经理利用信息不对称的优势, 采取机会主义行为实现自身效用最大化, 从而加大了代理成本。所罗门斯就认为会计的职能是提供关于企业的财务状况和经营成果的确切信息, 如何应用信息由使用者决定, 而不应成为制定准则的依据, “如果要求会计实现超出单纯性计量的目的, 将会失去会计的可信度, 从而影响会计自身存在的价值”。

但不能否认的是, 准则制定过程中对经济后果的考虑有如下优点: ①如果忽视经济后果, 将不能确定需要颁布准则的问题领域。②实证会计理论认为, 企业是一组契约的联结点。正是由于契约的刚性和不完备性以及契约成本的客观存在性, 如果经济后果根植于企业的契约, 则不能仅仅要求通过重订契约来适应会计准则的变更。因此, 会计准则制定过程中应考虑到其实施后可能产生的经济后果, 且将生产会计信息的成本以及准则施加给企业的契约成本考虑进去, 这样才可以为企业的生产经营活动提供良好的保障条件, 避免企业因技术性违约而造成不必要的损失。③由于会计信息具有宏观经济后果, 会计准则的制定如果从国家的总体目标出发, 就有助于国家宏观经济政策的实施。④由于经济后果的客观存在性, 如果会计准则制定者考虑会计准则可能产生的副作用, 而且对可能产生的后果进行研究, 并预计执行准则的好处又将胜过可能的不利影响, 那么颁布的会计准则所遇到的压力就会大大减轻, 也有利于准则的实施。

笔者认为, 经济和社会影响作为会计准则制定中的一个独立问题已不再被忽视。但应在多大程度上考

虑经济后果呢? 这就出现一个“度”的把握问题。准则制定机构应把注意力集中在其专业技能被认可的领域, 但同时也要研究其对经济和社会福利的负面影响, 因此, 会计准则制定机构必须小心地在这两者之间进行权衡。

### 四、对我国准则制定的启示

从美国会计准则制定机构对经济后果的考虑, 可以为我国制定准则提供以下启示:

1. 加强准则制定机构的独立性。在美国会计准则制定的历史上, 曾先后出现会计程序委员会、会计原则委员会和会计准则委员会。前两个机构因独立性不够而遭受诸多批评, 而 FASB 的独立性则从形式和实质上较其前两任都得到很大提高。表现为 FASB 的委员由财务会计基金会任命, 是专职的、有报酬的。而且 FASB 的资金来自于财务会计基金会, 不依赖于外界资金的资助。在我国, 由于缺乏强大的外部投资者, 会计准则的制定不得不依赖于政府部门。会计准则体现的是政府的意志, 因此, 会计准则制定机构就成为政府宏观调控的工具, 其是否能代表所有相关方的利益也就很值得怀疑。

2. 提高准则制定人员的代表性和采用严格程序。FASB 之前的准则制定机构缺乏广泛的代表性, 往往因此遭受责难, 而一旦在代表性上作了根本的改进, 就避免了会计师职业团体的“一统天下”, 才使得它所发布的准则得到众多利益集团的支持。而且在制定准则的过程中有一套严格的程序, 确保其能充分地吸收、采纳各方意见。我国也有会计准则咨询委员会, 类似美国财务会计准则咨询委员会, 也是广泛听取社会各界对会计准则制定工作的意见和建议的重要渠道, 但其人数和代表性尚有欠缺。在这点上, 我国应该借鉴 FASB 的作法, 增补一些来自社会不同部门、具有制定准则所需要的相关知识的人员到准则制定机构中去, 同时确定准则制定的程序, 充分听取各方面的意见, 更多地吸收各利害团体参与其中, 体现公平的原则, 从而增加准则制定的公开性。

3. 适当地开展实证研究。目前, 我国对会计准则的研究大多局限于规范研究, 借助于逻辑推理和主观判断来研究应该制定什么样的会计准则去规范企业的会计处理, 而较少考虑会计准则的经济后果。用会计理论指导会计准则的制定必不可少, 但制定的会计准则是否公平、有效必须经过实际调查才能下结论。借鉴美国的经验, 我国也应对会计准则的经济后果开展实证研究, 要在颁布实施准则之前对其经济后果进行预测, 考虑社会各界对准则的需求和准则被利益团体所接受的影响, 这将对准则的制定起到积极的作用, 能防患于未来, 提高准则的有效性。□